

16 SETTEMBRE 2025

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

RELATORI:

DOTT.SSA ANNA CONTI

***Dottore Commercialista, Consulente e Formatrice di Amministrazioni, Enti,
Società ed Aziende pubbliche nelle materie amministrativo-contabili, finanziarie,
tributarie e fiscali***

ASMEL Associazione per la
Sussidiarietà e la
Modernizzazione degli Enti
Locali

www.asmel.eu

800165654

webinar@asmel.eu

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Il Bilancio Consolidato nel Tuel

- Individuare/Elencare tutti i soggetti partecipati che compongono il Gruppo Amministrazione Pubblica;
- Individuare/elencare solo i soggetti compresi nel Bilancio Consolidato e quindi l'AREA di CONSOLIDAMENTO (Dlgs. n. 118/2011)

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato All. 4/4 Dlgs. n. 118/2011

Al fine di consentire la predisposizione del bilancio consolidato, gli Enti Capogruppo, predispongono due distinti elenchi concernenti:

- gli Enti, le Aziende e le Società che compongono il Gruppo Amministrazione pubblica, in applicazione dei principi indicati nel paragrafo 2, evidenziando gli Enti, le Aziende e le Società che, a loro volta, sono a Capo di un Gruppo di Amministrazioni pubbliche o di imprese (**ELENCO 1**);
- gli Enti, le Aziende e le Società componenti del Gruppo compresi nel bilancio consolidato (**ELENCO 2**).

I due elenchi, e i relativi aggiornamenti, sono oggetto di approvazione da parte della Giunta.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Organismi STRUMENTALI: art. 11, comma 8 e 9, Dlgs. n. 118/2011

- Si tratta delle articolazioni organizzative della Capogruppo e, di conseguenza, già compresi nel Rendiconto consolidato della Capogruppo;
- Rientrano all'interno di tale categoria gli Organismi che sebbene dotati di una propria autonomia contabile sono privi di personalità giuridica .

N.B. Il **RENDICONTO CONSOLIDATO** (art. 227, comma 2-ter, Tuel) è predisposto nel rispetto dello schema previsto dal comma 1, lettera b) – si tratta dello schema contenuto nell'Allegato 10 – ed è costituito dal Conto del bilancio, dai relativi riepiloghi, dai prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e la verifica degli equilibri, dallo Stato patrimoniale e dal Conto economico, ed è elaborato aggiungendo alle risultanze riguardanti la gestione dell'EE.LL., quelle dei suoi Organismi strumentali ed eliminando le risultanze relative ai trasferimenti interni.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Enti STRUMENTALI CONTROLLATI: art. 11-*ter*, comma 1, Dlgs. n. 118/2011

- Sono soggetti, pubblici o privati, dotati di personalità giuridica e autonomia contabile. A titolo esemplificativo e non esaustivo, rientrano in tale categoria le Aziende speciali, gli Enti autonomi, i Consorzi e le Fondazioni.
- Si tratta degli Enti pubblici e privati e dalle Aziende nei cui confronti la Capogruppo:
 - ✓ ha il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'Ente o nell'Azienda;
 - ✓ ha il potere assegnato da legge, statuto o convenzione di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività di un Ente o di un'Azienda;
 - ✓ esercita, direttamente o indirettamente, la maggioranza dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività dell'Ente o dell'Azienda;

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Enti STRUMENTALI CONTROLLATI: art. 11-ter, comma 1, Dlgs. n. 118/2011

- Si tratta degli Enti pubblici e privati e dalle Aziende nei cui confronti la Capogruppo:
 - ✓ ha l'obbligo di ripianare i disavanzi nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla quota di partecipazione;
 - ✓ esercita **un'influenza dominante** in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole. L'influenza dominante si manifesta attraverso clausole contrattuali che incidono significativamente sulla gestione dell'altro contraente (ad esempio l'imposizione della tariffa minima, l'obbligo di fruibilità pubblica del servizio, previsione di agevolazioni o esenzioni) che svolge l'attività prevalentemente nei confronti dell'Ente controllante. I contratti di servizio pubblico e di concessione stipulati con Enti o Aziende che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti presuppongono l'esercizio di influenza dominante.

N.B. L'attività si definisce prevalente se l'Ente controllato abbia conseguito nell'anno precedente ricavi e proventi riconducibili all'Amministrazione pubblica Capogruppo superiori all'80% dei ricavi complessivi.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Enti STRUMENTALI PARTECIPATI (NON CONTROLLATI): art. 11-*ter*, comma 2, Dlgs. n. 118/2011.

Si tratta degli Enti pubblici e privati e delle Aziende nei cui confronti la Capogruppo ha una partecipazione NON di CONTROLLO, in assenza cioè delle condizioni già viste per gli Enti strumentali controllati.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Società CONTROLLATE: art. 11-*quater* Dlgs. n.118/2011

Si tratta di Società nei cui confronti la Capogruppo:

- ha il possesso, diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o dispone di voti sufficienti per esercitare una influenza dominante sull'assemblea ordinaria;
- ha il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare **un'influenza dominante**, quando la legge consente tali contratti o clausole. L'influenza dominante si manifesta attraverso clausole contrattuali che incidono significativamente sulla gestione dell'altro contraente (ad esempio l'imposizione della tariffa minima, l'obbligo di fruibilità pubblica del servizio, previsione di agevolazioni o esenzioni) che svolge l'attività prevalentemente nei confronti dell'ente controllante. I contratti di servizio pubblico e di concessione stipulati con società che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti presuppongono l'esercizio di influenza dominante. L'attività si definisce prevalente se la società controllata abbia conseguito nell'anno precedente ricavi a favore dell'amministrazione pubblica capogruppo superiori all'80% dell'intero fatturato.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Società PARTECIPATA: art. 11-*quinquies* Dlgs. n. 118/2011

- Si tratta di società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali della regione o dell'ente locale (*in house*) indipendentemente dalla quota di partecipazione.
- A decorrere dal 2019, con riferimento **all'esercizio 2018**, la definizione di società partecipata è estesa alle società nelle quali la regione o l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota significativa di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20 per cento, o al 10 per cento se trattasi di società quotata (**Principio contabile applicato 4/4**).
- In fase di prima applicazione del presente decreto, con riferimento agli esercizi **2015 - 2017**, per società partecipata da una regione o da un ente locale, si intende la società a totale partecipazione pubblica affidataria di servizi pubblici locali della regione o dell'ente locale, indipendentemente dalla quota di partecipazione (**art. 11 quinquies**).

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Non sono comprese nel perimetro di consolidamento gli Enti e le aziende per i quali sia stata avviata una procedura concorsuale, mentre sono compresi gli Enti e le società in liquidazione (novità introdotta con il DM 3/2017).

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato All. 4/4 Dlgs. n. 118/2011

Sono considerati IRRILEVANTI i bilanci che presentano, per ciascuno dei seguenti parametri, una incidenza inferiore al 10% [dal 2018 è il 3%] dal per gli Enti Locali (al 5% per le Regioni e le Province autonome) rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria della Capogruppo:

- totale dell'attivo,
- patrimonio netto,
- totale dei ricavi caratteristici.

In presenza di patrimonio netto negativo, l'irrilevanza è determinata con riferimento ai soli due parametri restanti.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato All. 4/4 Dlgs. n. 118/2011

- Al fine di garantire la significatività del bilancio consolidato la capogruppo **può considerare non irrilevanti (e quindi RILEVANTI)** i bilanci degli enti e delle società che presentano percentuali inferiori a quelle sopra richiamate.
- A decorrere dall'esercizio 2017 (bil. Consolid. da approvare entro il 30/09/2018) **sono considerati rilevanti** gli enti e le società totalmente partecipati dalla capogruppo, le società in house e gli enti partecipati titolari di affidamento diretto da parte dei componenti del gruppo, **a prescindere dalla quota di partecipazione.**
- **In ogni caso, salvo il caso dell'affidamento diretto, sono considerate irrilevanti, e NON** oggetto di consolidamento, le quote di partecipazione inferiori all'1% del capitale della società partecipata.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato All. 4/4 Dlgs. n. 118/2011

Con riferimento **all'esercizio 2018 e successivi** (Bilancio Consolidato da approvare a settembre 2019 e successivo) sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per ciascuno dei predetti parametri, **una incidenza inferiore al 3 per cento**.

La valutazione di irrilevanza deve essere formulata :

- sia con riferimento al singolo Ente o Società,
- sia all'insieme degli Enti e delle Società ritenuti scarsamente significativi, in quanto la considerazione di più situazioni modeste potrebbe rilevarsi di interesse ai fini del consolidamento.

Si deve evitare che l'esclusione di tante realtà autonomamente insignificanti sottragga al bilancio di gruppo informazioni di rilievo. Si pensi, ad esempio, al caso limite di un Gruppo aziendale composto da un considerevole numero di Enti e Società, tutte di dimensioni esigue tali da consentirne l'esclusione qualora singolarmente considerate.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato All. 4/4 Dlgs. n. 118/2011

- Pertanto, ai fini dell'esclusione per irrilevanza, a decorrere dall'esercizio 2018, **la sommatoria delle percentuali dei bilanci - singolarmente considerati irrilevanti** - deve presentare, per **ciascuno dei parametri sopra indicati, un'incidenza inferiore al 10 per cento** rispetto alla posizione patrimoniale, economica e finanziaria della capogruppo. Se tali sommatorie presentano un valore pari o superiore al 10 per cento, la Capogruppo individua i bilanci degli enti singolarmente irrilevanti da inserire nel bilancio consolidato, fino a ricondurre la sommatoria delle percentuali dei bilanci esclusi per irrilevanza ad una incidenza inferiore al 10 per cento.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Quesito: La mancata approvazione del bilancio da parte di una società in liquidazione per la mancata nomina del liquidatore ne consente lo stralcio dal perimetro di consolidamento da parte dell'ente locale?

Risposta:

Come riportato nel Principio contabile applicato Allegato 4/4 del bilancio consolidato, sono comprese nel perimetro di consolidamento le società in liquidazione, dunque, queste devono essere ricomprese nel perimetro di consolidamento.

Qualora, non sia stato ancora approvato il bilancio di esercizio, anche per mancata nomina del liquidatore, in relazione a quanto disciplinato al punto 3.1 del citati Allegato 4/4 quando «*i bilanci dei componenti del gruppo non sono ancora stati approvati, è trasmesso il pre-consuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell'approvazione*».

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Quesito: La mancata approvazione del bilancio da parte di una società in liquidazione per la mancata nomina del liquidatore ne consente lo stralcio dal perimetro di consolidamento da parte dell'ente locale?

Risposta: *[continua]*

In assenza sia del bilancio sia del pre-consuntivo, ai fini della redazione del bilancio consolidato, è necessario fare ricorso alla situazione contabile della società, predisposta sulla base delle scritture contabili disponibili. Tale modalità consente di assicurare la completezza e la rappresentazione veritiera e corretta del perimetro di consolidamento, in coerenza con i principi contabili applicati.

La Corte dei Conti ha più volte ribadito che la mancata approvazione del bilancio di una partecipata non può costituire motivo di esclusione della stessa dal bilancio consolidato. L'ente capogruppo è, pertanto, responsabile di reperire i dati necessari, anche in forma provvisoria, e di darne adeguata evidenza nella nota metodologica e nella relazione sulla gestione, specificando le modalità con cui sono stati acquisiti e consolidati i dati delle società partecipate.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 2

Quesito: Si richiede un approfondimento in merito al rapporto tra bilancio consolidato e bilanci delle società partecipate

Risposta:

Il bilancio consolidato dell'ente locale, disciplinato dal Dlgs. n. 118/2011 e dal relativo Principio contabile applicato (Allegato 4/4), è finalizzato a rappresentare in maniera unitaria e veritiera la situazione patrimoniale, economica e finanziaria del GAP. Esso non si sostituisce ai bilanci delle singole società partecipate, che mantengono la propria autonomia giuridica e contabile, ma **integra i dati da esse forniti per offrire una visione complessiva dell'attività del gruppo considerato come un'unica entità economica.**

Il rapporto tra bilancio consolidato e bilanci delle partecipate è di natura strumentale: i dati di bilancio delle società costituiscono la base informativa del consolidamento.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 2

Quesito: Si richiedere un approfondimento in merito al rapporto tra bilancio consolidato e bilanci delle società partecipate

Risposta: *[continua]*

Il bilancio consolidato si configura come documento autonomo e distinto dai bilanci delle società partecipate, ma da essi **dipendente sotto il profilo informativo**. In quanto, la sua funzione è quella di garantire una rappresentazione unitaria del complesso delle attività del Gruppo Amministrazione Pubblica, superando la frammentarietà delle singole gestioni e rafforzando i principi di trasparenza, responsabilità e controllo della finanza pubblica locale.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 3

Quesito: E' vero che se la relazione (parere) dei revisori non è depositata con gli altri atti 20 giorni prima della seduta il consiglio non può deliberare?

Risposta:

L'art. 239, comma 1, lettera b), del Dlgs. n. 267/2000 (TUEL) stabilisce che l'Organo di revisione economico-finanziaria esprime parere obbligatorio sugli schemi di bilancio e sui principali atti finanziari, compreso il bilancio consolidato.

L'art. 11-bis, comma 3, del Dlgs. n. 118/2011, introdotto dal D.Lgs. 126/2014, prevede che il bilancio consolidato sia approvato dal Consiglio entro il 30 settembre dell'anno successivo, con allegata la relazione dell'Organo di revisione.

.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 3

Quesito: E' vero che se la relazione (parere) dei revisori non è depositata con gli altri atti 20 giorni prima della seduta il consiglio non può deliberare?

Risposta: *[continua]*

In coerenza con quanto disposto per il bilancio di previsione e il rendiconto, l'art. 174, comma 2, TUEL stabilisce che lo schema di bilancio, corredato dalla relazione dell'Organo di revisione, deve essere messo a disposizione dei consiglieri **almeno venti giorni prima della seduta consiliare fissata per l'approvazione**. La disposizione si applica anche al bilancio consolidato, trattandosi di un documento di programmazione e rendicontazione finanziaria sottoposto al controllo obbligatorio dei revisori.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 3

Quesito: E' vero che se la relazione (parere) dei revisori non è depositata con gli altri atti 20 giorni prima della seduta il consiglio non può deliberare?

Risposta: *[continua]*

Pertanto, il deposito del parere dei revisori unitamente allo schema di bilancio consolidato entro il termine di venti giorni costituisce **condizione di legittimità del procedimento deliberativo**. La mancanza o il deposito tardivo del parere potrebbe compromettere il diritto di informazione dei consiglieri, determinando l'illegittimità della deliberazione consiliare eventualmente adottata.

La giurisprudenza amministrativa e la Corte dei Conti hanno più volte ribadito che l'approvazione degli atti contabili fondamentali senza il rispetto dei termini di deposito e senza il parere dei revisori integra un vizio di legittimità (cfr. Cons. Stato, sez. V, 28 maggio 2012, n. 3141; Corte dei Conti, Sez. Reg. Contr. Campania, delibera n. 243/2015).

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 4

Quesito: Come registrare nel consolidato una discordanza costi/ricavi tra ente capogruppo e società partecipata. L'ente capogruppo ha registrato il costo nel conto economico dell'anno 2022 e la società partecipata il relativo ricavo nell'anno 2023.

Risposta:

Come riportato nel Principio contabile applicato del bilancio consolidato, la corretta procedura di eliminazione dei saldi reciproci *«presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento delle eventuali differenze»*. In riferimento al quesito in oggetto, dovendo redigere i bilanci consolidati 2023, la prima domanda da porsi è come l'Ente Capogruppo ha trattato il costo registrato nel 2022 nell'ultimo bilancio consolidato approvato.

Tenuto conto che i saldi reciproci devono essere elisi *«perché costituiscono semplicemente il trasferimento di risorse all'interno del gruppo; infatti, qualora non fossero eliminate tali partite, i saldi consolidati risulterebbero indebitamente accresciuti»*, nella prospettiva del bilancio consolidato 2023, le azioni da porre in essere sono:

- 1. Ipotesi A:** è corretta la registrazione del ricavo nell'esercizio 2023 da parte della società partecipata;
- 2. Ipotesi B:** il ricavo registrato dalla società partecipata non è di competenza dell'esercizio 2023.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 4

Quesito: Come registrare nel consolidato una discordanza costi/ricavi tra ente capogruppo e società partecipata. L'ente capogruppo ha registrato il costo nel conto economico dell'anno 2022 e la società partecipata il relativo ricavo nell'anno 2023.

Risposta: *[continua]*

Ipotesi A: è corretta la registrazione del ricavo nell'esercizio 2023 da parte della società partecipata

L'Ente capogruppo, prima di procedere all'elisione delle partite *intercompany*, deve effettuare la scrittura di pre-consolidamento di seguito riportata.

Contributi agli investimenti ad altri soggetti CE B)12.c	a	Utili esercizi precedenti SP.P.A).IV	5.000*
---	---	---	--------

**Valore pari al ricavo registrato nel bilancio della società partecipata.*

N.B. Qualora non sia possibile motivare tecnicamente la discordanza tra i costi ed i ricavi infragruppo, l'Ente deve necessariamente procedere alla correzione del dato della società uniformandolo con il proprio.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 4

Quesito: Come registrare nel consolidato una discordanza costi/ricavi tra ente capogruppo e società partecipata. L'ente capogruppo ha registrato il costo nel conto economico dell'anno 2022 e la società partecipata il relativo ricavo nell'anno 2023.

Risposta: *[continua]*

Ipotesi A: è corretta la registrazione del ricavo nell'esercizio 2023 da parte della società partecipata

Dopo aver eseguito le scritture di rettifica, l'Ente capogruppo può procedere con l'elisione delle partite *intercompany*, il costo sarà stornato con il ricavo sulla base del valore riconciliato.

In tale ipotesi, il Principio contabile applicato viene rispettato in quanto, vengono eliminati i saldi reciproci *«perché costituiscono semplicemente il trasferimento di risorse all'interno del gruppo; infatti, qualora non fossero eliminate tali partite, i saldi consolidati risulterebbero indebitamente accresciuti»*.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 4

Quesito: Come registrare nel consolidato una discordanza costi/ricavi tra ente capogruppo e società partecipata. L'ente capogruppo ha registrato il costo nel conto economico dell'anno 2022 e la società partecipata il relativo ricavo nell'anno 2023.

Risposta: *[continua]*

Ipotesi B: il ricavo registrato dalla società partecipata non è di competenza dell'esercizio 2023.

L'Ente capogruppo deve effettuare, nel bilancio della società partecipata, la scrittura di pre-consolidamento, di seguito riportata, così da uniformare il dato della società con il proprio.

Proventi da trasferimenti correnti (CE A)3a)	a	Utili esercizi precedenti SP.P.A).IV	5.000
---	---	---	-------

In tale ipotesi, dopo aver eseguito le scritture di rettifica, l'Ente capogruppo non deve procedere con l'elisione delle partite *intercompany* in oggetto, in quanto non vi è nessun costo/ricavo da stornare. Dovrà procedere solo per le voci di credito e debito qualora non ancora transate.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 5

Quesito: Si chiede conferma circa l'esclusione dal GAP di società mista, partecipata dal comune per l'1,6%, anche se affidataria diretta di servizi pubblici. Il principio prevede infatti in questi casi l'inclusione nel GAP delle sole società totalmente pubbliche.

Risposta: Come riportato nel quesito, rientrano nella definizione di «Società partecipata» ai fini del consolidamento *«le società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali della regione o dell'ente locale (in house) indipendentemente dalla quota di partecipazione»*.

Il Principio contabile estende tale definizione alle società partecipate nelle quali la Regione o l'Ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota significativa di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20 per cento, o al 10 per cento se trattasi di società quotata.

Di conseguenza, dovendo applicare il Principio contabile in maniera letterale e non estensiva, si può affermare in prima analisi che sono escluse dal consolidamento le partecipazioni in società miste nelle quali l'Ente locale o la Regione ha una partecipazione inferiore al 20%, o al 10% qualora si trattasse di società quotata.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 5

Quesito: Si chiede conferma circa l'esclusione dal GAP di società mista, partecipata dal comune per l'1,6%, anche se affidataria diretta di servizi pubblici. Il principio prevede infatti in questi casi l'inclusione nel GAP delle sole società totalmente pubbliche.

Risposta: *[continua]*

ATTENZIONE...!!!!

Pur condividendo l'applicazione letterale del Principio contabile e, quindi, nel quesito in questione vi è una «anomalia» in quanto non può esistere un affidamento diretto ad una società mista. Probabilmente è stata svolta una gara a doppio oggetto sia per l'individuazione del socio privato sia per l'affidamento del servizio.

Di conseguenza, la partecipazione oggetto di trattazione nel presente quesito, **si consiglia la non esclusione dal GAP e dal perimetro di consolidamento ai fini di dare maggiore significatività al bilancio consolidato.**

Tenuto conto che una delle finalità del consolidato è proprio quella di ottenere una visione completa delle consistenze economiche, patrimoniali e finanziarie di un Gruppo di Enti e Società che fa capo ad un'Amministrazione pubblica, l'esclusione *a priori* di tale partecipazione farebbe risultare incompleta (e quindi non significativa) la situazione contabile consolidata soprattutto qualora la società partecipata fosse affidataria diretta di un servizio pubblico locale.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 6

Quesito: Cosa fare qualora una partecipata non abbia ancora approvato il bilancio 2021, ovvero qualora l'ultimo approvato sia quello relativo a diversi esercizi precedenti?

Risposta: La strada da percorrere è la medesima di quella delineata per il quesito n. 1.

Qualora, non sia stato ancora approvato il bilancio di esercizio, in relazione a quanto disciplinato al punto 3.1 del citati Allegato 4/4 quando «*i bilanci dei componenti del gruppo non sono ancora stati approvati, è trasmesso il pre-consuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell'approvazione*».

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 7

Quesito: Se il Comune ha una partecipazione in un consorzio al 20% e quest'ultimo controlla al 100% una Spa, quest'ultima va considerata una partecipazione indiretta del Comune al 20% e pertanto inserita nel Gap ed eventualmente anche nell'area di consolidamento?

Risposta: La sub-partecipata è indubbiamente una società partecipata indiretta del Comune ma ai fini del consolidamento occorre far riferimento alle definizioni di società partecipata riportati nell'art. 11-*quinquies* del Dlgs. n. 118/2011.

Ma come si fa il consolidato delle sub-partecipate?

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Il consolidamento: teorie e metodi

➤ Teoria della proprietà (*property theory*):

Secondo la teoria della proprietà, **le controllate appartengono alla Capogruppo proporzionalmente alle quote di partecipazione che essa possiede** e, pertanto, devono entrare nel processo di consolidamento nella medesima proporzione.

In questa teoria l'unità contabile di riferimento non è il Gruppo nel suo complesso bensì il bilancio della capogruppo; di conseguenza il consolidato altro non è che un'estensione di esso, per tenere conto delle quote detenute nelle società controllate.

➤ Teoria dell'entità (*entity theory*):

Secondo questa teoria il Gruppo costituisce **un'unica entità economica e contabile** e, pertanto, patrimonio e reddito appartengono al Gruppo nel suo complesso, senza distinzione alcuna delle interessenze di terzi in termini economici e patrimoniali.

Conseguentemente, anche attività e passività, costi e ricavi, risultato d'esercizio e patrimonio, devono essere consolidati integralmente, al fine di mostrare la complessiva struttura patrimoniale e reddituale del Gruppo quale unicum indivisibile (*cosiddetto metodo dell'integrazione globale*).

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Il consolidamento: teorie e metodi

➤ Teoria della Capogruppo (*parent company theory*):

La teoria della Capogruppo contempera l'esigenza di fornire una completa informazione della realtà economico patrimoniale del Gruppo con quella di evidenziare il risultato economico ed il patrimonio netto di stretta pertinenza della Capogruppo stessa.

Il metodo di consolidamento è pertanto quello della integrale attrazione di attività, passività ecc., che al contrario di quanto previsto nell'applicazione connessa con la teoria dell'entità, deve evidenziare la quota di patrimonio netto e di risultato economico di pertinenza di terzi.

Le quote di patrimonio netto di pertinenza di terzi possono essere evidenziate nel contesto del patrimonio netto o nelle passività.

➤ Metodo del Patrimonio netto (*equity method*):

Lo stesso risultato informativo in termini quantitativi può ottenersi con un metodo cosiddetto di consolidamento sintetico o del patrimonio netto (*equity method*) che tuttavia non può considerarsi sostitutivo di un vero e proprio procedimento di consolidamento in quanto non attrae nel bilancio della capogruppo le attività, le passività ed i componenti del risultato economico.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Il consolidamento: teorie e metodi

Casi «speciali» in cui si utilizza il Metodo del Patrimonio netto:

Rettifica del bilancio della partecipata diretta:

Nei casi in cui la partecipazioni diretta a sua volta detiene partecipazioni in altre società/enti ma non è obbligata alla redazione del bilancio consolidato civilistico ai sensi dell'art. 25 del Dlgs. n. 127/1991, è indispensabile rettificare il bilancio delle partecipate inserendo i «*valori contabili*» delle partecipazioni indirette attraverso il metodo del Patrimonio netto.

In sede di elaborazione della contabilità economico-patrimoniale della Capogruppo

In sede di elaborazione della contabilità economico-patrimoniale devono essere iscritte nell'attivo della Capogruppo, con il metodo del patrimonio netto, tutte le partecipazioni di tipo societario e indispensabilmente tutte le partecipazioni, anche di tipo non societario, che saranno oggetto di consolidamento.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 7

Quesito: Come si fa il consolidato delle sub-partecipate?

Risposta: Il bilancio consolidato delle partecipazioni indirette avviene attraverso il consolidamento del bilancio consolidato della partecipata diretta.

In caso la stessa non sia obbligata alla redazione del consolidato secondo la normativa civilistica di cui all'art. 25 del Dlgs. n. 127/1991 esistono 2 alternative:

- 1) Laddove l'Ente capogruppo voglia avere comunque una situazione di gruppo dettagliata, obbligare la società (laddove ne abbia il controllo), tramite le Direttive sul consolidamento impartite, ad elaborare una situazione contabile consolidata sulla base della normativa civilistica che successivamente sarà oggetto di ulteriore consolidamento da parte dell'Ente capogruppo ai sensi del Dlgs. n. 118/2011.

NB. Nel caso in esempio risulta chiaro quanto sia importate individuare il GAP e Perimetro di consolidamento entro la fine dell'esercizio a quello oggetto di consolidamento e impartire le Direttive ai componenti del Gruppo stesso affinché, durante l'elaborazione del bilancio di esercizio (di solito entro il 30 aprile dell'esercizio successivo a quello oggetto di consolidamento), elaborino lo stesso tenendo conto delle indicazioni fornite e richieste dall'Ente Capogruppo.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 7

Quesito: Come si fa il consolidato delle sub-partecipate?

Risposta: *[continua]*

- 2) Procedere a rettificare il bilancio di esercizio della partecipata diretta inserendo i «valori contabili» delle partecipazioni indirette attraverso il metodo del Patrimonio netto.

Nello specifico dovrà essere modificato il valore contabile delle partecipazioni rilevandole (laddove non abbia già provveduto la partecipata diretta oggetto di consolidamento) con il metodo del patrimonio netto.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 8

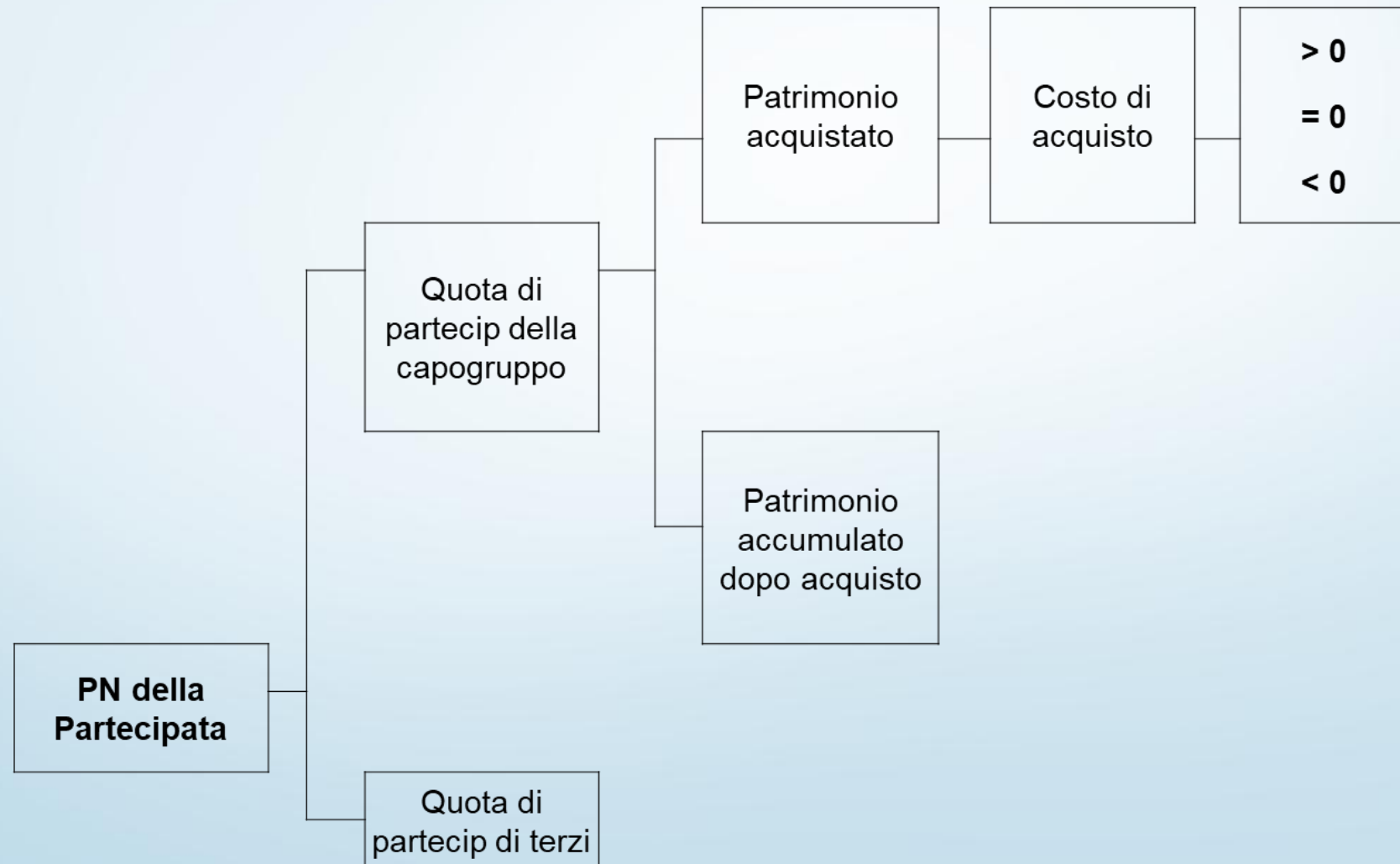
Quesito: E' possibile eliminazione del valore contabile delle partecipazioni ed iscrizione delle differenze negative/positive di consolidamento?

Risposta: Per la corretta elaborazione del bilancio consolidato le partecipazioni DEVONO essere eliminate insieme al corrispondente patrimonio netto delle società.

Riguardo alle differenze....

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Le operazioni infragruppo: Eliminazione delle partecipazioni



IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 8

Quesito: E' possibile eliminazione del valore contabile delle partecipazioni ed iscrizione delle differenze negative/positive di consolidamento?

Risposta:

Riguardo alle differenze.....

Le differenze di consolidamento (differenza tra patrimonio netto acquisito e costo di acquisto) occorre seguire le indicazioni riportate nel **Principio contabile OIC 17 «Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto»** ai punti 158 e seguenti.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 9

Quesito: Abbiamo 2 consorzi da consolidare ma uno dei 2 non mi fornisce i dati necessari. Abbiamo inviato PEC di sollecito non riscontrate. Per le vie brevi dicono di non aver approvato ancora lo schema del rendiconto. Come dobbiamo comportarci?

Risposta: Occorre premettere che tale situazione l'Amministrazione Capogruppo deve esercitare tutte le leve relative ai poteri di indirizzo e controllo esercitabili dall'Amministrazione Capogruppo, anche qualora si configuri il controllo congiunto con altre Amministrazioni pubbliche. Di conseguenza sarà utile coordinarsi con le altre Amministrazioni partecipanti per definire specifici indirizzi all'Organo di Amministrazione della società.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 9

Quesito: Abbiamo 2 consorzi da consolidare ma uno dei 2 non mi fornisce i dati necessari. Abbiamo inviato PEC di sollecito non riscontrate. Per le vie brevi dicono di non aver approvato ancora lo schema del rendiconto. Come dobbiamo comportarci?

Risposta: [*continua*]

Il Responsabile dei servizi finanziari dell'Ente può pretendere l'approvazione dei documenti contabili nei termini di legge e, in ogni caso, in tempi utili alla redazione e approvazione del Bilancio consolidato.

Essendo obbligate alla tenuta della contabilità ordinaria le società in questione potrebbero comunque trasmettere i documenti derivanti da essa e, tenuto conto del termine per il pagamento delle imposte (30 giugno), in tale data hanno sicuramente predisposto una situazione fiscalmente rilevante indispensabile al pagamento delle imposte sul reddito che potrà essere trasmessa al fine del consolidamento dei conti pubblici.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 9

Quesito: Abbiamo 2 consorzi da consolidare ma uno dei 2 non mi fornisce i dati necessari. Abbiamo inviato PEC di sollecito non riscontrate. Per le vie brevi dicono di non aver approvato ancora lo schema del rendiconto. Come dobbiamo comportarci?

Risposta: [*continua*]

Si consiglia, pertanto, di impartire le Direttive di consolidamento in tempi congrui a garantire il rispetto delle stesse (entro i primi giorni dell'anno successivo a quello di consolidamento).

In caso di mancato rispetto di tale termine, il Responsabile dei servizi finanziari ha l'obbligo di informare l'Organo politico per l'assunzione dei provvedimenti di propria competenza nonché l'Organo di revisione che dovrà rappresentare nel Questionario sul Bilancio consolidato della Corte dei Conti, nell'apposita domanda su tale casistica (Domanda Sezione II, n. 2.7), sia la problematica sia i motivi che hanno portato alla creazione della stessa.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Grazie per l'attenzione!

Dott.ssa Anna CONTI

Dottore Commercialista, Consulente e Formatrice di Amministrazioni, Enti, Società ed Aziende pubbliche nelle materie amministrativo-contabili, finanziarie, tributarie e fiscali